

VU Research Portal

Aspecten van de objectieve voordeelsverwachting

Pieterse, L.J.A.

published in

NTFR Beschouwingen
2011

document version

Peer reviewed version

[Link to publication in VU Research Portal](#)

citation for published version (APA)

Pieterse, L. J. A. (2011). Aspecten van de objectieve voordeelsverwachting. *NTFR Beschouwingen*, 2011(34), 1-4.

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal ?

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

E-mail address:

vuresearchportal.ub@vu.nl

This is a postprint of

Aspecten van de objectieve voordeelsverwachting

Pieterse, L.J.A.

NTFR Beschouwingen, 2011(34), 1-4

Published version: no link available

Link VU-DARE: <http://hdl.handle.net/1871/47412>

(Article begins on next page)

NTFRB 2011/34 Aspecten van de objectieve voordeelsverwachting

NTFR Beschouwingen 2011-34



1. Inleiding

Hoge Raad 24 juni 2011 10/01299

mr. L.J.A. Pieterse

1. Inleiding

In het belastingrecht zijn verschillende leerstukken aan te wijzen die op dogma's lijken. De eis dat redelijkerwijs te verwachten moet zijn dat een activiteit – eventueel in de toekomst – een positieve opbrengst moet geven, zou daarvan een voorbeeld kunnen worden genoemd. Het gaat hier om een vande voorwaarden waaraan voldaan moet zijn wil sprake zijn van een bron van inkomen, zoals een onderneming. De vraag of genoemde verwachting aanwezig is, dient te worden beantwoord op basis van (relevante) feiten en omstandigheden. Daarmee wil (ook) gezegd zijn dat het daarbij gaat om de 'werkelijkheid'. Maar de beantwoording vande vraag of de verwachting gerechtvaardigd is dat voordeel zal worden behaald, is niet een volkomen feitelijke aangelegenheid, omdat daarbij ook rechtsvragen een rol kunnen spelen. Zo is het van belang te weten welke periode voor de beoordeling vande objectieve voordeelsverwachting in aanmerking moet dan wel mag worden genomen.

[\[1\]](#)

Een vraag die ik verder laat rusten. Een daarmee samenhangende vraag die ik wel bespreek, is of feiten en omstandigheden van andere jaren dan het jaar waarin de bronvraag aan de orde is, een rol kunnen spelen bij de beantwoording vande vraag of sprake is van een te honoreren objectieve voordeelsverwachting. Over deze rechtsvraag, de vraag dus of 'wijsheid achteraf'

[\[2\]](#)

, in aanmerking mag worden genomen, heeft de Hoge Raad onlangs een arrest gewezen.

[\[3\]](#)

In deze Beschouwing tracht ik dit arrest te duiden en de grondslag ervan bloot te leggen.

2. Onrendabele muzikale optredens

In het jaar waarop de onderhavige procedure betrekking heeft (2005), is belanghebbende onder een artiestennaam begonnen met het verzorgen van muzikale optredens. Hij heeft zich niet zonder oefening in dit avontuur gestort. In het arrest

[\[4\]](#)

heeft het dat hij 'reeds vóór 2005 begonnen (was) met het op peil brengen van zijn muzikale vaardigheden en het inspelen van een digitaal orkest dat zorgde voor de begeleiding bij zijn optredens'.

[\[5\]](#)

('Muziek', zo weet de schrijver Paolo Maurensig treffend en toepasselijk te verwoorden, 'verheft de gevoelens en het karakter vande mens, maar de wegen om zover te komen voeren ons onontkoombaar langs snepend gekrijts en allerlei dissonanten'.

[\[6\]](#)

) Belanghebbende heeft zich ingeschreven in het handelsregister vande Kamer van koophandel en fabrieken. Ook voert hij een boekhouding. In het jaar 2005 heeft belanghebbende drie betaalde optredens verzorgd (het aantal onbetaalde optredens is niet bekend, althans dat blijkt niet uit de stukken die openbaar zijn gemaakt). De (bruto-)opbrengst vande door belanghebbende verzorgde optredens belooft niet meer dan enkele honderden euro's, zodat zijn succes beperkt lijkt te zijn.

Hij mag zich evenwel gesterkt weten door de gedachte dat succes 'zowat het ergste is, wat een kunstenaar kan overkomen'.

[\[7\]](#)

Wat belangrijk is 'dat is dat zijn inspiratie hem niet verlaat, dat hij zijn werkkraft en moed niet verliest, dat hij blijft geloven in zijn roeping en, natuurlijk, dat hij min of meer in zijn eigen onderhoud kan voorzien'.

[\[8\]](#)

Of onze belanghebbende in staat is om dat laatste met zijn muzikale optredens te verwezenlijken, valt te betwijfelen. In het onderhavige jaar – en de jaren die daarop volgen – rapporteerde hij in ieder geval een verlies

[\[9\]](#)

, dat hij in zijn aangifte als negatief voordeel uit onderneming heeft opgegeven. De inspecteur weigerde echter het verlies te accepteren, omdat hij meende dat de activiteiten van belanghebbende niet een bron van inkomen vormden. Op die grond ontzegde hij belanghebbende ook de zelfstandigenaftrek. Het geschil dat daaruit voortvloeide spitste zich (dan ook) toe op de vraag of de muzikale activiteiten van belanghebbende als een bron van inkomen kunnen worden aangemerkt.

3. Uitspraak in hoger beroep en arrest

Het Arnhemse gerechtshof heeft aannemelijk geacht dat in het onderhavige jaar (2005) redelijkerwijs niet kon worden verwacht dat de muzikale activiteiten in de toekomst positieve zuivere opbrengsten zullen opleveren. Het hof heeft dit oordeel gebaseerd op de omstandigheden dat in de jaren 2005 tot en met 2008 de kosten die verband hielden met de muzikale activiteiten van belanghebbende telkens de daarmee in die jaren behaalde opbrengsten overtroffen. Een andere omstandigheid die het hof in aanmerking heeft genomen om tot zijn oordeel te komen, is dat in het jaar 2009 in het geheel geen optredens zijn verzorgd. Aan het oordeel van het hof ligt eveneens ten grondslag de verklaring die belanghebbende heeft gegeven in zijn beroepschrift dat hij in hoger beroep heeft ingediend, dat het niet erg waarschijnlijk was dat zijn muzikale activiteiten reeds op korte termijn tot positieve resultaten zouden leiden.

[\[10\]](#)

In cassatie oordeelde de Hoge Raad dat de vraag of een belastingplichtige in een jaar een onderneming uitoefent, en met name of sprake is van een objectievevooroordeelsverwachting, 'in beginsel (moet) worden beantwoord op basis van feiten en omstandigheden van dat jaar'.

[\[11\]](#)

In de overweging die daarop volgt, oordeelt de Hoge Raad: 'Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen echter licht werpen op het antwoord op de vraag of in het betreffende jaar sprake is van een objectievevooroordeelsverwachting en mogen daarom mede in aanmerking worden genomen'. Dit oordeel betekent (tevens) dat het oordeel van het hof, waarin het feiten en omstandigheden van de jaren 2006 tot en met 2009 heeft *meegewogen*, geen blijk geeft van een onjuiste rechtsopvatting. Voorts kan het oordeel van het hof, zo meent de Hoge Raad, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst, omdat het is verweven met waarderingen van feitelijke aard.

4. Bron van inkomen

De Wet IB 2001 bepaalt dat belasting wordt geheven over het belastbare inkomen

[\[12\]](#)

, maar de wet verwijst daarbij niet naar het vermaarde begrip 'bron'. Toch heeft ook het huidige inkomensbegrip sterke banden met de bekende bronnentheorie.

[\[13\]](#)

Het begrip bron is (derhalve) nog steeds van belang om te kunnen bepalen of (negatieve) voordelen tot het inkomensbegrip gerekend kunnen worden. De vraag of sprake is van een bron van inkomen wordt, zo leren rechtspraak en doctrine, op grond van de volgende criteria beantwoord:

- deelname aan het economische verkeer

[\[14\]](#)

;

– subjectieve finaliteit: het oogmerk om voordeel te behalen

[\[15\]](#)

;

– de (objectieve) verwachting dat het voordeel redelijkerwijs – in de toekomst – kan worden behaald.

[\[16\]](#)

In de onderhavige zaak was uitsluitend in geschil of sprake was van een (objectieve) voordeelsverwachting. Anders gezegd: de vraag of een redelijke kans op voordeel bestond. Als die kans niet aanwezig is en geen uitzicht op voordeel bestaat, ontbreekt een bron van inkomen, zo leert de rechtspraak. Aan 'bronnen van inkomen is (immers) eigen, dat zij (...) een zuivere opbrengst kunnen, en in de regel ook zullen geven (...)', aldus de Hoge Raad in een oud arrest betreffende de fiscale duiding vande functie van een consul-generaal.

[\[17\]](#)

In de zaak, waarin dit oordeel werd uitgesproken, stond '(...) tevoren reeds vast (...), dat de uitgaven (...) de baten (...) overtreffen; (...) dat derhalve aan deze functie eigen is, dat zij nimmer een zuivere opbrengst en dus (...) nimmer inkomen kan opleveren; dat hieruit volgt, dat de raad van beroep die functie ten onrechte als bron van inkomen heeft beschouwd'.

[\[18\]](#)

Een belastingplichtige mag 'nog zozeer subjectief overtuigd zijn vande maatschappelijke behoefte aan en de economische levensvatbaarheid van het door hem uitgevonden vierkante wiel, maar indien de rest vande wereld daar anders over denkt, is redelijkerwijs nooit een positief saldo te verwachten en zullen kosten, door de belanghebbende ter vervolmaking van zijn levenswerk gemaakt, niet – meer – aftrekbaar zijn', aldus Wattel.

[\[19\]](#)

Diegene houdt zich dan niet bezig met het verwerven van inkomen, maar met het besteden ervan, hoezeer hij zelf ook meent draagkracht op te offeren om daarvoor in een later stadium meer terug te krijgen. Bij de voorwaarde dat uitzicht op voordeel moet bestaan, wordt op objectieve wijze getoetst of met de activiteiten redelijkerwijs voordeel kan worden verwacht.

[\[20\]](#)

Toch is de voorwaarde of een voordeel redelijkerwijs verwacht kan worden, niet geheel objectief. Het criterium laat volgens Doedens de ruimte om 'ten aanzien vande man, die te goeder trouw en vol optimisme een onderneming opzet waarin hij, in een reeks van verliesjaren, zijn gehele kapitaal verspeelt, een bevredigend resultaat te bereiken. Als de wat sceptischer "oude rotten" in het vak komen verklaren dat het (hen) al van den beginne af duidelijk was dat de beoogde opzet niet kon slagen, is dat niet het laatste woord. De rechter moet beoordelen wat de belastingplichtige zelf redelijkerwijs (te goeder trouw) kon verwachten'.

[\[21\]](#)

Wat er van deze nuancering zij, de toets of uitzicht op voordeel bestaat komt met name aan de orde in gevallen als de onderhavige, waarbij het gaat om, wat de Hoge Raad noemt, 'de afgrenzing van activiteiten in de sfeer vande verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar blijvend verliesgevend, in de sfeer van besteding van inkomen moeten worden geplaatst'.

[\[22\]](#)

5. Duiding van het arrest

Het arrest vande Hoge Raad heeft de redactie van *Vakstudie-Nieuws* 'verrast' ('In een mum van tijd (...) maakt het korte metten met de conclusie van A-G Niessen'

[\[23\]](#)

). De redactie betoogt dat het er bij 'deobjectieve voordeelsverwachting (...) toch vooral om (gaat)

of de musicus bij het starten van zijn optredens in 2005 redelijkerwijs in de toekomst ook voordeel zou kunnen verwachten.'

[\[24\]](#)

Zij vervolgt: 'Hof en rechtbank kenden heel veel waarde toe aan de resultaten die de musicus (...) in de jaren 2005 t/m 2008 met zijn activiteiten behaalde. Daarnaast was er alleen de verklaring van belanghebbende ten tijde van de beroepsprocedure (pas in pakweg 2009, toen de activiteiten waren gestaakt) dat het niet erg waarschijnlijk is dat zijn muzikale activiteiten reeds op korte termijn tot positieve resultaten zullen leiden.'

Als uitgangspunt heeft (inderdaad) te gelden dat feiten en omstandigheden in het jaar dat voorligt, beslissend zijn bij de beantwoording van de vraag of, zeg maar, uitzicht op voordeel bestaat. De advocaat-generaal meende dat niet van belang zijn 'de in feite na het belastingjaar behaalde resultaten en de verwachting die de belanghebbende enkele jaren nadien koestert'.

[\[25\]](#)

Wat de basis van deze opvatting is, maakt de huisadviseur van de Hoge Raad niet (expliciet) duidelijk. Zij, die opvatting dus, is in ieder geval moeilijk te verenigen met een arrest dat de Hoge Raad in 1972 heeft gewezen.

[\[26\]](#)

Ook in die zaak ging het om de vraag of sprake was van een bron van inkomen. Het hof oordeelde dat de exploitatie door belanghebbende van een technisch bureau niet als zodanig kon worden beschouwd, omdat in 1968, het jaar waarop de procedure zag, 'redelijkerwijs niet (meer) kan worden verwacht dat zijn werkzaamheid in de toekomst nog een positieve opbrengst zou opleveren'. Het hof overwoog 'dat die prognose wordt bevestigd door het feit dat, in tegenstelling tot vorige jaren, in 1969 en 1970 zelfs geen bedrijfsbaten meer zijn genoten en door de omstandigheid dat (...) belanghebbendes streven naar aantrekkelijke (nieuwe) vertegenwoordigingen (...) tot op de huidige dag geen resultaten hebben gehad'. Het oordeel van het hof, dat (dus) mede was gebaseerd op feiten en omstandigheden van latere jaren, bleef in cassatie in stand, omdat de feitenrechter naar het oordeel van de Hoge Raad 'op grond van de in de bestreden uitspraak vermelde omstandigheden, waaronder belanghebbendes leeftijd, zonder schending van enige rechtsregel heeft kunnen oordelen, dat in 1968 redelijkerwijze niet meer kon worden verwacht, dat belanghebbendes werkzaamheid in de toekomst nog een positieve opbrengst in voormelde zin zou opleveren'.

[\[27\]](#)

In dit arrest ligt de rechtsopvatting besloten die de Hoge Raad in de onderhavige uitspraak betreffende de onfortuinlijke musicus heeft geëxpliciteerd (par. 3). Het daarin uitgesproken oordeel dat feiten en omstandigheden van andere jaren mede in aanmerking mogen worden genomen, kan in zoverre dan ook niet opmerkelijk worden genoemd. Tegen de door de Hoge Raad gehanteerde benadering zou kunnen worden ingebracht dat ontwikkelingen in latere jaren 'in het geheel niets' zeggen over de verwachting die men in een eerder jaar heeft, zoals is betoogd.

[\[28\]](#)

Deze opvatting ziet er echter aan voorbij dat behaalde resultaten in latere jaren licht kunnen werpen op deze verwachting en met de honorering daarvan recht wordt gedaan aan de fiscale werkelijkheid (zie par. 6).

6. Werkelijkheidsbeginsel

De door de Hoge Raad genomen beslissing staat niet op zichzelf. Zij geeft uitdrukking aan, wat wordt genoemd, het werkelijkheidsbeginsel dat in het belastingrecht geldt.

[\[29\]](#)

Dat de werkelijkheid beslissend is, oordeelde de Hoge Raad al in 1922, toen hij het beroep verwierp van een firmant op een bepaling in de vennootschapsakte – inhoudende dat de firmant buiten de firma om geen zaken meer mocht doen – met de overweging 'dat deze verplichting niet ongedaan maakt den gang van zaken, zooals deze zich in werkelijkheid heeft voorgedaan'.

[\[30\]](#)

Het werkelijkheidsbeginsel is een constante in de jurisprudentie gebleken.

[\[31\]](#)

Zo wordt in de winstfeer – in het bijzonder bij de toepassing van goed koopmansgebruik –

aangenomen dat de realiteitszin dan wel het realiteitsbeginsel een factor van betekenis is bij de inschatting en waardering van een feitelijke toestand op de balansdatum. Als hoofdregel geldt immers dat de belastingplichtige (ondernemer) bij de winstbepaling niet alleen rekening moet houden met feiten en omstandigheden zoals die op de balansdatum bestaan, maar ook met de feiten en omstandigheden die hem ten tijde van het opmaken vande balans omtrent de toestand op bedoelde datum bekend zijn

[32]

(‘de koopman richt (zich) naar de gegevens hieromtrent, welke hem ten tijde van het opmaken vande balans ten dienste staan, ook al zijn zij hem eerst na het einde van het kalender-boekjaar bekend geworden’

[33]

). Ook feiten en omstandigheden die pas tijdens de bezwaar- of beroepsfase opkomen en kwalificeren als ‘nieuwe kennis over oude feiten’ moeten bij de waardering van activa en passiva op balansdatum in aanmerking worden genomen.

[34]

Beslissend is of de aanslag over het desbetreffende jaar onherroepelijk vaststaat.

[35]

Betreft het evenwel feiten die ten opzichte vande situatie op de balansdatum als ‘nieuwe feiten’ vallen aan te merken, dan mogen zij de waardering niet beïnvloeden.

[36]

7. Tot besluit

Bij de afgrenzing van activiteiten in de sfeer vande verwerving van inkomsten tegenover activiteiten die, als voorzienbaar verliesgevend, daarbuiten moeten worden geplaatst, speelt de voorwaarde dat voordeel (objectief) moet kunnen worden verwacht, een cruciale rol. Deze zogenoemde objectievevoordeelsverwachting dient in principe te worden vastgesteld op basis van feiten en omstandigheden van het jaar waarin de vraag aan de orde is of een bron van inkomen aanwezig is. Feiten en omstandigheden van andere jaren kunnen daarbij echter mede in aanmerking worden genomen, zo leert de Hoge Raad. De grondslag van deze opvatting dient naar mijn mening te worden gezocht in het beginsel dat belastingen zoveel mogelijk behoren te worden geheven op de basis vande (beschikbare) werkelijke feiten en omstandigheden (zie par. 6).

[1] Zie daarover L.G.M. Stevens, *Inkomstenbelasting*, Kluwer, Deventer 2001, p. 86-87.

[2] Door W. Bruins Slot ‘nakennis’ genoemd. Zie zijn commentaar in NTFR 2011/562 bij de conclusie vande advocaat-generaal in deze zaak.

[3] HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, V-N 2011/32.10, NTFR 2011/1705.

[4] Zie vorige voetnoot.

[5] Zie r.o. 3.1.

[6] Paolo Maurensig, *Kreeftengang*. Roman, De Arbeiderspers, Amsterdam/Antwerpen 1997, p. 15-16.

[7] Gerard Reve, ‘Ik Heb Niet Voor Niets Geschreven’, NRC Handelsblad, 1 februari 1985, opgenomen in het zesde deel van het *Verzameld Werk*, derde druk, Veen, Amsterdam/Antwerpen 2006, p. 574 (‘Grote mensen, ik bedoel mensen met grootheid van ziel en karakter, die blijven in de schaduw’).

[8] Zie p. 574 van het in de vorige voetnoot aangehaalde werk.

[9] Zie r.o. 2.5. e.v. vande uitspraak van het hof.

[10] Zie r.o. 3.3 van het arrest.

[11] HR 24 juni 2011, nr. 10/01299, V-N 2011/32.10, NTFR 2011/1705, r.o. 3.5.

[12] Art. 2.3 Wet IB 2001.

[13] Zie voor de Wet IB 1964 het proefschrift van J.W. Zwemmer, *De fiscale gevolgen vande vervreemding van genotsrechten* (diss. Amsterdam UvA), FED, Deventer 1975, p. 41.

- [14] HR 31 oktober 1923, B. 3307, waarin is beslist dat de besparing die voor iemand voortvloeit uit samenwoning met een ander, niet een bestanddeel van zijn inkomen vormt.
- [15] HR 25 januari 1933, B. 5365. In dit arrest oordeelde de Hoge Raad dat onder het verrichten van arbeid niet valt 'het bewijzen (...) van een enkelen dienst (...) zonder de gedachte aan eenige belooning'.
- [16] HR 26 november 1930, B. 4857 en – om een min of meer willekeurig ander voorbeeld te noemen – HR 3 oktober 2008, nr. 43.951, NTFR 2008/1919. Een speculatief uitzicht op het behalen van voordeel volstaat (derhalve) niet. Zie laatstelijk HR 9 september 2011, nr. 09/04984.
- [17] HR 26 november 1930, B. 4857.
- [18] Zie vorige voetnoot.
- [19] P.J. Wattel, *De fiscale behandeling van het wederrechtelijke* (diss. Amsterdam UvA), Kluwer, Deventer 1992, p. 64-65.
- [20] Zie bijvoorbeeld HR 3 maart 1954, nr. 11.683, BNB 1954/125, waarin de Hoge Raad overwoog 'dat, gelijk van algemene bekendheid is, het schrijven van een proefschrift een arbeid is welke wordt ondernomen om te kunnen promoveren en niet om daarmee door het productief maken of vervreemden van auteursrechten voordeel te behalen, terwijl zodanig voordeel daarvan in het algemeen ook niet kan worden verwacht'. In dezelfde zin: HR 22 februari 1978, nr. 18.690, BNB 1978/194.
- [21] H.J. Doedens, 'Voordeel beogen, voordeel verwachten', in: *Smeetsbundel*, Kluwer, Deventer 1967, p. 112-113.
- [22] HR 14 april 1993, nr. 28.847, BNB 1993/203, r.o. 3.2.
- [23] Zie V-N 2011/32.10.
- [24] Zie vorige voetnoot.
- [25] Onderdeel 5.7 vande conclusie A-G Niessen van 3 februari 2011, onder meer gepubliceerd in NTFR 2011/562.
- [26] HR 22 maart 1972, nr. 16.751, BNB 1972/96.
- [27] Zie vorige voetnoot. Ook in de zaken die hebben geleid tot HR 23 oktober 1968, nr. 15.956, BNB 1969/2 en HR 3 juni 1970, nr. 16.364, BNB 1970/155 werden feiten en omstandigheden uit andere – i.e. latere – jaren meegewogen.
- [28] Aldus W. Bruins Slot: 'Ontwikkelingen in latere jaren zeggen (...) in het geheel niets over de verwachting die men in 2005 had', zo valt te lezen in zijn in NTFR 2011/1706 gepubliceerde commentaar.
- [29] J.A. Smit meent dat het arrest 'in overeenstemming (lijkt) met de fiscale werkelijkheid dat de geobjectiveerde verwachting betreffende de te behalen resultaten zich kan uitstrekken naar andere jaren'. Zie zijn aantekening in FED 2011/76.
- [30] HR 21 juni 1922, B. 2975.
- [31] P.J. Wattel, a.w., p. 59.
- [32] Zie D. Brüll, J.W. Zwemmer en R.P.C. Cornelisse, *Goed koopmansgebruik*, zevende druk, Kluwer, Deventer 2008, p. 28.
- [33] HR 18 juni 1943, B. 7687. Zie ook HR 7 december 1983, nr. 22.226, BNB 1984/37.
- [34] N.M. Ligthart en A.O. Lubbers, 'Welke feiten en omstandigheden zijn van belang in het kader vande fiscale jaarwinstbepaling?', WFR 2011/6900, par. 2.2, P.H.J. Essers, M.L.M. van Kempen e.a., *Studenteneditie 2011-2012, Cursus Belastingrecht (Inkomstenbelasting)*, Kluwer, Deventer 2011, p. 219 en 220 en P.H.J. Essers, 'De Hoge Raad als gids en orakel bij goed koopmansgebruik', WFR 2011/6919, p. 1076 e.v.
- [35] HR 15 februari 1989, nr. 25.423, BNB 1989/144.
- [36] HR 22 september 1993, nr. 28.878, BNB 1994/33.